Berichte aus der Steuerlehre

Gerrit Hölzle

Besteuerung stiller Reserven bei der Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften

D 38 (Diss. Universität Köln)

Shaker Verlag
Aachen 2005

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek
Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über http://dnb.ddb.de abrufbar.

Zugl.: Köln, Univ., Diss., 2005

Copyright Shaker Verlag 2005
Alle Rechte, auch das des auszugsweisen Nachdruckes, der auszugsweisen oder vollständigen Wiedergabe, der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen und der Übersetzung, vorbehalten.

Printed in Germany.

ISBN 3-8322-3967-7
ISSN 0948-4345

Shaker Verlag GmbH • Postfach 101818 • 52018 Aachen
Telefon: 02407 / 95 96 - 0 • Telefax: 02407 / 95 96 - 9
Internet: www.shaker.de • eMail: info@shaker.de

DIE BESTEUERUNG STILLER RESERVEN BEI DER UMSTRUKTURIERUNG VON KAPITALGESELLSCHAFTEN

INHALT

Vorwort 1

Einleitung 4

§ 1 Systematische Grundlagen und Grenzen der Besteuerung von Umstrukturierungsvorgängen 9

A. Umstrukturierungsrelevante Grundlagen der Ertragsbesteuerung im Allgemeinen 10

I. Das Subjektsteuer- oder das Prinzip der Individualbesteuerung 11

II. Das Realisationsprinzip 13

II.1 Grundsätze der Gewinnrealisation 13

II.2 Grundsätze der Gewinnrealisation bei der Umstrukturierung 16

II.3 Gesetzliche Realisationstatbestände mit Umsatzakt 18

II.4 Gesetzliche „Ersatzrealisationstatbestände“ ohne Umsatzakt 19

a) Die Entnahme, §§ 4 Abs. 1 Satz 2, 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG 20

b) Die Betriebsaufgabe, § 16 Abs.3 Satz 3 EStG 23

c) Die Verlegung der Geschäftsleitung ins Ausland, § 12 KStG 26

Fiskalisch geboren oder dogmatisch gerechtfertigt? – Zur „Privatsphäre“ einer Körperschaft

d) Die Besteuerung einbringungsgeborener Anteile, § 21 Abs. 1, 2 UmwStG 31

II.5 Zusammenfassung 32

III. Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung 33

III.1 Das Leistungsfähigkeitsprinzip 33

a) Grundsätze der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit 33

b) Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips für Umstrukturierungsvorgänge 39

III.2 Schutz des Eigentums und der Berufsfreiheit 41

a) Schutz des Eigentums, Art. 14 GG 42

aa) Bestimmung des Schutzbereichs – Art. 14 GG als Freiheitsgrundrecht? 42

bb) Bedeutung der Schutzbereichsbestimmung für die Besteuerung von Umstrukturierungsvorgängen 46
cc) Bestätigung durch die Grundsätze des „Erbschaftsteuer-Beschlusses“ 47
dd) Umsetzung der optimal taxiation theory 49
b) Schutz der Berufsfreiheit, Art. 12 GG 50
aa) Bestimmung des Schutzbereichs des Art. 12 GG 50
bb) Bedeutung der Schutzbereichsbestimmung für die Besteuerung von Umstrukturierungsvorgängen 52
III.3 Ergebnis der verfassungsrechtlichen Betrachtung 54
IV. Das Prinzip der individuellen Leistungsfähigkeit – Eine „Umstrukturierungsbremse“? 56
V. Zusammenfassung der Grundlagen und Ausblick 57

B) Umstrukturierung als allgemeiner (Ersatz-) Realisationstatbestand 60

I. Realisation nach § 16 Abs. 3 EStG – Betriebsaufgabe 60
II. Realisation nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG – Entnahme 61
II.1 Problemaufriß – Umstrukturierung von Teilbetrieben und Betriebsteilen als Entnahme? 61
II.2 Keine Entnahme durch Umstrukturierung 63
a) Vorbemerkung 63
b) Entnahme unter Geltung des weiten Betriebsbegriffs? 64
c) Entnahme unter Geltung des engen Betriebsbegriffs? 65
d) Ergebnis 68
III. Realisation durch Veräußerung in Form des Tauschs? 70
III.1 Tauschbetrachtung in Rechtsprechung und Literatur 70
III.2 Ablehnung der Tauschbetrachtung 76
a) Der Tausch im Bürgerlichen Recht 77
b) Der Tausch im Steuerrecht 78
aa) Kein Vorrang des Zivilrechts 78
bb) § 6 Abs. 6 EStG und das Tauschgutachten des BFH 79
cc) Umstrukturierung und Tausch nach Steuerrecht 84
dd) Ergebnis 92
c) Einheit der Rechtsordnung: Zivil- und steuerrechtlich kein Tausch oder tauschähnliches Geschäft – Besteuerungsfolgen bei und trotz Ablehnung der Tauschbetrachtung 93

C) (Keine) Durchbrechung des Individualsteuerprinzips und Entwicklung eines Systems der Umstrukturierungsbesteuerung 96

I. Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips als Steuertatbestand? Die Verdopplung stiller Reserven und steuerliche Gesamtrechtsnachfolge 96

I.1 Vorbemerkung 96
I.2 Sicherstellung der Besteuerung de lege lata – Funktionsweise des § 20 UmwStG und Verdopplung der stillen Reserven 97
I.3 Keine Durchbrechung des Individualsteuerprinzips 100
a) Ausgangspunkt: Subjektgebundenheit stiller Reserven 100
b) Kein steuerschädlicher Subjekttransfer bei der steuerlichen Einbringung einer Kapitalbeteiligung in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG 101
c) Kein steuerschädlicher Subjekttransfer bei der Ausgliederung einer Kapital- auf eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG 102
d) Kein steuerschädlicher Subjekttransfer bei den übrigen Fällen der steuerlichen Einbringung nach § 20 UmwStG und §§ 3-10, 16 UmwStG 103
aa) Eintritt eines Steuersubjektwechsels 103
bb) Zivilrechtliche Konstruktion von Veschmelzung und Spaltung: (partielle) Gesamtrechtsnachfolge 103
cc) Konstruktion der Gesamtrechtsnachfolge auf das Steuerrecht übertragbar 105
dd) Fortsetzung der Subjektbindung stiller Reserven durch Gesamtrechtsnachfolge und Eintritt in den bereits angelegten Steuertatbestand 109
I.4 Ergebnis: Kein steuerschädlicher Subjektwechsel 111
II. Entwicklung eines Systems der Umstrukturierungsbesteuerung de lege ferenda 113
II.1 Zusammenfassung: Anforderungen an ein System und Grundlagen eines Systems der Umstrukturierungsbesteuerung 113
II.2 Tatbestand einer steuerfreien Umstrukturierung de lege lata und Handlungsbedarf de lege ferenda 115
II.3 BFH, Urt. v. 26.01.1977: Der begonnene, aber noch nicht abgeschlossene Besteuerungstatbestand 122
III. Recht auf Realisation stiller Reserven 124

§ 2 Umstrukturierungsbesteuerung de lege lata, inner- und interdisziplinärer Reformbedarf de lege Ferenda

– Zu den verschiedenen Systemen der Umstrukturierungsbesteuerung im geltenden Recht, deren Sachgerechtigkeit und Kongruenz – 129

A) Umwandlungs- und Umwandlungssteuerrecht 130
I. Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder natürliche Person 130

I.1 Vorbemerkung 130
I.2 Gesellschaftsrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten 132
I.3 Steuerrechtliche Behandlung dieser Umwandlungsvarianten (mit Blick auf die stillen Reserven) 134
a) Verschmelzung, Auf- und Abspaltung, §§ 3 – 10, 16 UmwStG 134
aa) Behandlung bei der übertragenden Kapitalgesellschaft 134
bb) Behandlung bei der aufnehmenden Personengesellschaft 136
cc) Missbrauchsvermeidung 140
b) Ausgliederung, § 24 UmwStG 141
aa) Gesetzliche Grundlagen 141
bb) Behandlung bei der aufnehmenden Personengesellschaft 142
cc) Behandlung bei der übertragenden Kapitalgesellschaft 142
I.4 Systemgerechtigkeit, Folgerichtigkeit und Reformbedarf dieser umwandlungssteuerrechtlichen Behandlung 144
a) Vorbemerkung – Ausrichtung am hier entwickelten Tatbestand steuerneutraler Umstrukturierung 144
b) Das Recht zur Aufdeckung stiller Reserven 145
c) Berücksichtigung von Umwandlungsverlusten unter besonderer Beachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips 146
aa) Behandlung von Umwandlungsverlusten nach § 4 Abs. 6 UmwStG n.F. 146
bb) Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip im sog. „Gründerfall“ 149
cc) Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip in Fällen des § 8 b Abs. 4 KStG 150
dd) Überschießende Tendenz durch Eineinhalbfachbesteuerung 151
ee) Fazit: § 4 Abs. 6 UmwStG als wirtschaftliches Umwandlungsverbot 154
d) Behandlung des Umwandlungsgewinns 155
e) Teilbetriebsbegriff in §§ 24, 16 i.V.m. 15 Abs. 1 UmwStG 158
f) Die Nach-Umwandlungs-Veräußerungssperre des § 16 Satz 1 i.V.m. §§ 15 Abs. 3 Sätzen 3 und 4 UmwStG 162
II. Umwandlung einer Personengesellschaft oder natürlichen Person auf eine Kapitalgesellschaft 165
II.1 Vorbemerkung 165
II.2 Gesellschaftsrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten 165
II.3 Steuerrechtliche Behandlung dieser Umwandlungsvarianten (mit Blick auf die stillen Reserven) 166
a) Vorbemerkung 166
b) Behandlung bei der übertragenden Personengesellschaft / dem Einzelunternehmer 168

c) Behandlung bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft _____169
d) Missbrauchsvermeidung _____170
II.4 Systemgerechtigkeit, Folgerichtigkeit und Reformbedarf dieser umwandlungssteuerrechtlichen Behandlung _____170
a) Vorbemerkung – Ausrichtung am hier entwickelten Tatbestand steuerneutraler Umstrukturierung _____170
b) Der Teilbetriebsbegriff in § 20 UmwStG _____172
c) Die Verdopplung stiller Reserven _____174
aa) Vorbemerkung _____174
bb) Mehrfachbelastung als Besteuerungsfolge _____175
cc) Gesamtrechtsnachfolge und Individualsteuerprinzip _____176
dd) Fehlendes Bedürfnis – Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven auf anderem Wege _____177
III. Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft ___182
III.1 Vorbemerkung - Bedeutung in der Praxis _____182
III.2 Gesellschaftsrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten _____183
III.3 Steuerrechtliche Behandlung _____183
a) Vorbemerkung _____183
b) Steuerliche Behandlung bei der übertragenden Kapitalgesellschaft 184
c) Steuerliche Behandlung bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft _____187
III.4 Systemgerechtigkeit, Folgerichtigkeit und Reformbedarf dieser umwandlungssteuerrechtlichen Behandlung _____188
a) Vorbemerkung – Ausrichtung am hier entwickelten Tatbestand steuerneutraler Umstrukturierung _____188
b) Veräußerungssperrfristen _____189
c) Behandlung von Umwandlungsverlust und –gewinn in Fällen vorangegangener Teilwertabschreibungen _____190
d) Der Teilbetriebsbegriff bei der derivativen Anwendung über §§ 15, 16 UmwStG _____192
e) Übergang eines verbleibenden Verlustabzugs auf den übernehmenden Rechtsträger _____192

B) Umstrukturierung nach § 8 b KStG _____196

I. Vorbemerkung _____196
II. Regelungstechnik und Wirkweise des § 8 b KStG _____199
II.1 § 8 b Abs. 1 KStG - Dividendenfreistellung _____199
II.2 § 8 b Abs. 2 KStG – Das „Veräußerungsprivileg“ und seine Begrenzung durch § 8 b Abs. 4 KStG _____200
II.3 § 8 b Abs. 3 KStG – Kein Ansatz von Gewinnminderungen _____202
II.4 § 8 b Abs. 5 KStG – pauschalierter Ansatz nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben bei (bislang: ausländischen) Beteiligungen _____203

II.5 § 8 b Abs. 6 KStG – Kapitalgesellschaften als Mitunternehmer und Dividendeneinkünfte der Mitunternehmerschaft _____205
II.6 § 8 b Abs. 7 KStG – Sondervorschriften für Kreditinstitute i.S.d. KWG _____206
III. Systematische Einordnung _____206
III.1 Vorbemerkung _____206
III.2 Systematische Einordnung des § 8 b Abs. 1 KStG _____207
III.3 Systematische Einordnung des § 8 b Abs. 2 KStG _____210
a) Vorbemerkung - Privileg, Lenkungsnorm oder systematische Notwendigkeit _____210
b) § 8 b Abs. 2 KStG kein Tatbestand steuerneutraler Umstrukturierung _____210
c) Vermeidung von Mehr- und Vielfachbesteuerung durch § 8 b Abs. 2 KStG _____211
aa) Definition des „Veräußerungsgewinns“ als Grundlage der Rechtfertigung und systematischen Einordnung _____211
bb) Vergütung stiller Reserven und offener Rücklagen durch den Kaufpreis – Gleichstellung von Veräußerung und Totalausschüttung als systematische Erklärung des § 8 b Abs. 2 KStG _____212
III.4 Fazit: § 8 b Abs. 2 KStG rechtssystematisch kein Umstrukturierungstatbestand _____213
IV. Verhältnis des § 8 b Abs. 2 KStG zum UmwStG _____216

C) Kongruenz der Umstrukturierungskonzepte de lege lata und de lege ferenda? _____218

I. Vorbemerkung _____218
II. Kritik in der Literatur _____219
III. Umstrukturierungsbesteuerung vs. Veräußerungsgewinnbesteuerung – Nur eingeschränkte Konzeptionsschwäche durch fehlende Abstimmung _____221
III.1 Vorbemerkung _____221
III.2 Subjektbindung im UmwStG vs. Subjektwechsel bei § 8 b Abs. 2 KStG _____222
III.3 Fazit: Nur eingeschränkte Konzeptionsschwäche durch fehlende Abstimmung _____223
IV. Einheit der Steuerrechtsordnung bei Veräußerungs- und Umstrukturierungsbesteuerung – Berührungspunkte und Abstimmungsbedarf ___224
IV.1 Abstimmung der Rechtsfolgen des § 8 b Abs. 4 KStG und des § 15 Abs. 3 UmwStG aufeinander _____224
IV.2 Abstimmung der Sperrfristen des § 8 b Abs. 4 KStG und des § 15 Abs. 3 UmwStG aufeinander _____226

IV.3 Anpassung des § 21 UmwStG an § 15 Abs. 3 UmwStG und § 8 b Abs. 4 KStG – Aufgabe des Konzepts einbringungsgeborener Anteile 229
IV.4 Zusammenfassung 232

§ 3 Nutzbarmachung konkurrierender Umstrukturierungsbesteuerung in Unternehmenskaufmodellen 233

A) Vorbemerung 233

B) Unternehmenskaufmodelle in der Entwicklung 233

C) Bis zur Unternehmenssteuerreform praktizierte Gestaltungsmodelle 235

I. Kombinationsmodell 235
I.1 Das Kombinationsmodell nach der Rechtslage bis einschließlich VZ 2000 235
a) Share deal 236
b) Interner asset-deal 236
c) Ausschüttung des Veräußerungsgewinns 237
d) Neutralisation des Veräußerungsgewinns 237
e) Steuerliche Folgen 237
I.2 Die Rechtsänderung durch die Unterenehmenssteuerreform mit Wirkung ab VZ 2001 238
II. Mitunternehmermodell 239
I.1 Das Mitunternehmermodell nach der Rechtslage bis einschließlich VZ 2000 239
a) share deal 239
b) Einbringung in eine OHG 240
c) Interner asset-deal 240
d) Ausschüttung des Veräußerungsgewinns 240
e) Neutralisation des Veräußerungsgewinns 240
f) Steuerliche Folgen 240
II.2 Die Rechtsänderung durch die Unternehmenssteuerreform mit Wirkung ab VZ 2001 241
III. Umwandlungsmodell 241
III.1 Das Umwandlungsmodell nach der Rechtslage bis einschließlich VZ 2000 241
a) Schlussbilanz und Wertansatz 242
b) Wertverknüpfung 242
c) Übernahmeergebnis 243
d) „step up“ 244

III.2 Die Rechtsänderung durch die Unternehmenssteuerreform mit Wirkung ab VZ 2001 _____ 245
a) Neufassung des § 4 Abs. 6 UmwStG _____ 245
b) Keine Auslegungsmöglichkeit _____ 246

D) Kaufpreis als sofort abzugsfähiger Verlust durch postakquisitorische Gestaltung auch nach der Unternehmenssteuerreform? 246

I. Das „down stream - merger" – Modell als Möglichkeit postakquisitorischer Gestaltung? _____ 246
I.1 Gesellschaftsrechtlicher Ablauf eines down stream - merger _____ 247
a) Gründung eines tools _____ 247
b) Share-deal zwischen Tool und Zielgesellschaft _____ 247
c) Formwechsel der Zielgesellschaft _____ 247
d) Down stream - merger _____ 247
I.2 Beabsichtigte steuerliche Folgen _____ 248
a) Kein step up bei Formwechsel _____ 248
b) Buchwertansatz beim down stream _____ 248
c) Anteils„tausch" beim Erwerber _____ 248
I.3 Gesellschafts- und steuerrechtliche Bedenken _____ 249
a) Gesellschaftsrecht _____ 249
b) (Umwandlungs-)Steuerrecht _____ 251
aa) Keine entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 6 UmwStG _ 252
bb) Keine analoge Anwendung des § 8 b Abs. 3 KStG _____ 256
cc) Kein Tauschgeschäft _____ 258
I.4 Down stream - merger - Modell positiv rechtlich möglich – Aber: Gestaltungsmissbrauch ? _____ 258
II. Das Organschaftsmodell als Möglichkeit postakquisitorischer Gestaltung? _____ 261
III. Sonstige Modelle _____ 262
IV. Fazit _____ 263

§ 4 De lege ferenda ein allgemeines Prinzip der Umstrukturierungsbesteuerung denkbar?

- Zu einer Behandlung Stiller Reserven in einem allgemeinen Teil des UmwStG _____ 265

A) Allgemeine Gedanken zu einem Allgemeinen Teil des UmwStG 265

B) Skizze zu Grundlagen, Inhalt und Struktur eines Allgmeinen Teils des UmwStG _____ 267

I. Sachlicher Anwendungsbereich (§ 1 AT-UmwStG) _____ 267

II. Buchwertansatz unter den hier entwickelten Voraussetzungen steuerneutraler Umstrukturierung zulässig (§ 2 AT-UmwStG) _____268
III. Veräußerungssperrfristen zur Objektivierung des subjektiven Tatbestandsmerkmals „Keine Veräußerungsabsicht“ und Rechtsfolgen der Unterschreitung der Fristen (§ 3 AT-UmwStG) _____269
IV. Entstrickungstatbestand (§ 4 AT-UmwStG) _____270
V. Voraussetzungen für die Verlustnutzung (§ 5 AT-UmwStG) _____270
VI. Konkurrenz zu § 42 Abs. 1 AO (§ 6 AT-UmwStG) _____272

§ 5 Schlussbemerkung_____275

Literaturverzeichnis_____276